

Audience publique du 10 février 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26892 du rôle et déposée le 7 mai 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Nicolas Decker, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à voir dire « *par réformation que l'imprimante et l'écran acquis [par lui] sont à considérer comme frais d'obtention conformément à l'article 105 L.I.R. pour le montant de 254,16 euros* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 septembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Nicolas Decker, pour compte de Monsieur ..., au greffe du tribunal administratif le 25 octobre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Nicolas Decker et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

Le bureau d'imposition Luxembourg 2, section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit en date du 19 août 2009 à l'égard de Monsieur ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2008.

Par courrier daté du 10 novembre 2009, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Ladite réclamation étant restée sans réponse, Monsieur ... a fait introduire le 7 mai 2010 un recours contentieux auprès du tribunal administratif, dirigé, suivant le libellé du corps de la requête introductive d'instance contre une décision implicite de refus du directeur résultant de son silence et tendant, suivant le libellé du dispositif de la requête introductive d'instance, à voir dire « *par réformation que l'imprimante et l'écran acquis [par lui] sont à considérer comme frais d'obtention conformément à l'article 105 L.I.R. pour le montant de 254,16 euros* ».

Le délégué du gouvernement relève l'irrecevabilité du recours au motif qu'aucun recours contre une décision de refus implicite du directeur résultant de son silence ne serait prévu en la matière. En revanche, en vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », aurait été introduite et qu'aucune décision du directeur ne serait intervenue dans un délai de six mois à compter de la demande, le réclamant pourrait considérer sa demande comme rejetée et interjeter un recours devant le tribunal administratif contre la décision ayant fait l'objet de la réclamation.

Le demandeur réplique que dans la mesure où le directeur n'aurait pas pris position par rapport à sa réclamation, il l'aurait pu considérer comme rejetée. Il précise, par ailleurs, que son recours aurait pour objet le réexamen du bulletin d'impôt sur le revenu 2008 par le tribunal administratif, ce qui serait confirmé par le dispositif de sa requête introductive d'instance suivant lequel il serait demandé au tribunal de dire par réformation que l'imprimante et l'écran acquis seraient à considérer comme frais d'obtention.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et des articles 8 (3) 1. et 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond¹ sur un recours introduit contre un bulletin d'impôt sur le revenu ayant fait l'objet d'une réclamation auprès du directeur, si aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que si dans le corps de sa requête introductive d'instance le demandeur a déclaré introduire le recours contre une décision implicite de refus du directeur, force est cependant au tribunal de constater au vu du libellé de la motivation de la requête, ainsi que du dispositif, auquel le tribunal peut seul avoir égard, et suivant lequel le recours tend à voir dire « *par réformation que l'imprimante et l'écran acquis [par le demandeur] sont à considérer comme frais d'obtention conformément à l'article 105 L.I.R.* », que le recours est à considérer comme ayant été introduit contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 19 août 2009 pour l'année 2008.

Dès lors, en vertu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et des articles 8 (3) 1. et 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre le bulletin de l'impôt du revenu pour l'année 2008 et le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement est à rejeter pour ne pas être fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été invoqué, le recours est recevable, pour avoir, par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte les frais relatifs à l'achat d'un écran et d'une imprimante, pour un montant total de 254,16 euros, qu'il entend faire valoir à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus provenant d'une occupation salariée, en l'occurrence de l'exercice de son activité salariée de professeur ... au lycée

¹ Voir à ce sujet : Cour adm. 14 janvier 2010, n° 25846C du rôle, ainsi que Cour adm. 25 mars 2010, n° 25984C du rôle, disponible sous : www.ja.etat.lu

Tout en reconnaissant le principe d'interdiction de ventilation se dégageant de l'article 12 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), le demandeur fait valoir qu'une déduction intégrale devrait être admise si les motifs professionnels sont largement prépondérants par rapport aux motifs privés, et qu'une déduction partielle serait possible si la part destinée à l'activité professionnelle pourrait être nettement séparée de la partie privée. En s'appuyant sur une circulaire L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998, il soutient que des critères d'appréciation pouvant être pris en compte seraient le prix d'acquisition, la puissance, le software utilisé et l'utilisation de l'ordinateur dans le cadre de la profession du Il soutient qu'il aurait acquis l'écran et l'imprimante en vue de préparer les cours qu'il dispense en sa qualité de professeur Il donne à considérer qu'il aurait installé sur ledit ordinateur exclusivement des logiciels en relation directe avec sa profession, en l'occurrence les logiciels : « *Gesall* » utilisé dans le cadre des cours ..., « *FTP Commander* » pour gérer la page web dans le cadre de ..., « *Freemind* » pour concevoir de « *mindmaps* », et « *Faststone Capture* » pour « *définir des extraits de l'écran* » à intégrer dans les cours. Il fait valoir qu'il travaillerait environ 42 heures par semaine, dont 12 heures d'enseignement et 30 heures à la maison, pendant lesquelles il utiliserait son ordinateur, en donnant le détail des tâches ainsi accomplies. Il souligne qu'il serait obligé d'avoir recours à l'internet par l'intermédiaire de son ordinateur, en citant les tâches ainsi effectuées et en insistant sur le fait que le *provider* serait la société Il précise qu'il serait seul à utiliser ledit ordinateur, qu'aucun jeu vidéo ne serait installé sur ledit ordinateur, de sorte que l'usage resterait exclusivement professionnel, tout en relevant que son ménage disposerait par ailleurs d'autres ordinateurs, de manière à ce que l'utilisation privée de l'ordinateur litigieux ne serait pas nécessaire.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, estime de prime abord qu'une dépense ne pourrait être prise en considération que si son existence et sa relation économique avec la catégorie de revenu choisie est prouvée, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, étant donné qu'aucune facture relative à l'achat de l'écran et de l'imprimante ne serait versée. Il invoque, par ailleurs, le principe de l'interdiction de ventilation des dépenses à caractère mixte se dégageant de l'article 12 LIR, sauf si la part privée et la part professionnelle peuvent être nettement séparées d'après des critères objectifs, aisément contrôlables. Il soutient qu'en l'espèce, la preuve permettant, d'après des critères objectifs, une séparation facile et nette des dépenses en une part privée et une part professionnelle n'aurait pas été rapportée, de sorte que face à une estimation sommaire des dépenses, celles-ci ne seraient pas déductibles dans leur intégralité. Enfin, il soutient qu'il appartiendrait au ... de prouver qu'il aurait dû se procurer le matériel informatique concerné, faute par l'autorité de tutelle de l'avoir mis à sa disposition.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur soutient que l'écran et l'imprimante litigieux seraient utilisés exclusivement, voire presque exclusivement à titre professionnel. Tout en renvoyant à l'argumentation présentée à l'appui de la requête introductive, il fait valoir que la profession de professeurexigerait de nos jours l'utilisation d'un ordinateur.

Il précise qu'il aurait été d'avis qu'il n'était plus nécessaire de communiquer les pièces à l'appui de la déclaration fiscale, si celle-ci était faite via internet et précise qu'il aurait versé en cause les factures ainsi que les preuves de paiement relatifs à l'achat de l'imprimante et de l'écran.

Il ajoute que le ...ne disposerait que de huit ordinateurs qui seraient à disposition d'un total de 164 enseignants et qui seraient installés dans la salle des professeurs et dépourvus de logiciels spéciaux. Par ailleurs, ces ordinateurs seraient connectés au réseau interne du lycée de sorte qu'ils seraient assez lents en cas d'utilisation parallèle par un grand nombre d'utilisateurs et qu'ils ne seraient plus accessibles ni après 18 heures ni les week-ends.

Aux termes de l'article 105 (LIR) « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...)* », tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR « *(...) ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du ... et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du ..., même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

Si l'article 12, n° 1 LIR pose le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses du train de vie qui servent également à l'activité professionnelle, il n'en reste pas moins que lorsque des dépenses ayant servi à des fins privées sont provoquées en partie par des considérations d'ordre professionnel et que cette partie peut être séparée nettement, selon des critères objectifs, la partie des dépenses ayant servi à des fins professionnelles est admise en déduction à titre de dépenses d'exploitation, à moins que cette partie ne soit d'importance minime. Lorsque les dépenses ne peuvent pas être ventilées d'une façon nette ou qu'il est difficilement discernable si les dépenses ont servi plutôt à la profession ou plutôt au train de vie, le montant intégral des dépenses n'est pas déductible conformément à l'article 12, n° 1 LIR. L'utilisation professionnelle doit pouvoir être établie sans difficultés majeures et d'une façon adéquate, selon des critères objectivement contrôlables, et la part professionnelle ne doit pas seulement être d'importance minime (en ce sens « *Notions fiscales de base concernant l'impôt sur le revenu* », par Guy Poos, Etudes fiscales n°124/127 de mai 2002, page 122).

Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer comme des frais d'obtention, et dans ce cas elles sont déductibles intégralement.

Plus particulièrement, en ce qui concerne les frais pour l'acquisition de matériel informatique, il est de principe qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du ... sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf s'il sert et ne peut servir qu'à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au ..., de sorte qu'il appartient, en l'espèce, en principe au demandeur d'établir que les frais dont il fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les frais de matériel informatique qui sont visés par le présent recours.

En l'espèce, le demandeur fait valoir, à titre de frais d'obtention, les frais d'acquisition relatifs à du matériel informatique et plus précisément à un écran et à une imprimante, en faisant état d'une utilisation professionnelle exclusive ou quasi exclusive dudit matériel.

A titre liminaire, le tribunal est amené à rejeter le moyen du délégué du gouvernement selon lequel l'existence de la dépense alléguée ne serait pas établie en l'espèce, alors que le demandeur n'aurait versé aucune facture en cause. En effet, au cours de la procédure contentieuse, le demandeur a versé en cause les deux factures attestant de l'achat d'un écran ainsi que d'une imprimante, ainsi que des relevés mensuels de ses achats effectués par carte de crédit, attestant du paiement des factures précitées.

Par ailleurs, il échet au tribunal de constater que c'est à tort que le délégué du gouvernement fait état de ce que le demandeur n'aurait pas rapporté la preuve permettant une séparation nette des dépenses en part privée et part professionnelle, en lui reprochant une simple estimation sommaire des dépenses professionnelles qui s'opposerait à la déductibilité des frais dans leur intégralité. En effet, en l'espèce, le demandeur n'a pas invoqué une utilisation partiellement privée du matériel informatique, et n'entend ainsi pas procéder à une ventilation des dépenses en une part privée et une part professionnelle, de sorte que la question de la preuve, d'après des critères objectifs et vérifiables, permettant une distinction nette entre part privée et part professionnelle ne se pose pas. Au contraire, le demandeur fait valoir que le matériel informatique serait utilisé exclusivement, sinon quasi exclusivement à des fins professionnelles. Il s'ensuit que le motif basé sur une absence de preuve de critères de distinction des parts privée et professionnelle ne saurait justifier la décision sous examen.

Face à la déclaration d'une utilisation professionnelle exclusive ou quasi-exclusive du matériel informatique, le délégué du gouvernement estime qu'aucune preuve permettant, d'après des critères objectifs, une séparation facile et nette des dépenses invoquées en une part privée et une part professionnelle n'aurait été rapportée, de sorte que les allégations du demandeur ne dépasseraient pas le stade d'une simple estimation sommaire.

S'il est exact que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au ... en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, précitée, et qu'en vertu des dispositions du paragraphe 171 AO, le ... a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau en vertu du paragraphe 205 AO, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO précité, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (*« soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann »*). Notons encore que contrairement à l'hypothèse dans laquelle le ... entend ventiler les frais en une part privée et en une part professionnelle, hypothèse dans laquelle l'interdiction de ventilation joue en l'absence de preuve fournie sur la proportion de l'utilisation professionnelle, le demandeur fait, en l'espèce, état d'une utilisation exclusivement professionnelle, hypothèse dans laquelle la question de l'interdiction de la ventilation ne se pose pas, ni la question de la charge de la preuve des parts privée et professionnelle, mais où seule la preuve du principe de l'utilisation exclusivement professionnelle peut être litigieux. Dans cette dernière hypothèse, le ... n'est pas dispensé de cette preuve et ne saurait se contenter d'une simple affirmation que l'équipement litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles, mais il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre le bureau d'imposition, voire les juridictions administratives, de ses affirmations.

Le tribunal est amené à conclure qu'en l'espèce, le demandeur a fourni des explications détaillées, qui sont plausibles et concordantes, tant sur la nécessité et l'intérêt de l'utilisation d'un ordinateur dans le cadre de son activité professionnelle, que sur la manière

selon laquelle cet équipement informatique est utilisé à des fins professionnelles, explications qui en tant que telles ne sont d'ailleurs pas remises en cause par le délégué du gouvernement dans la mesure où il admet que le demandeur utilise couramment ou même de façon prépondérante l'ordinateur pour de multiples tâches en relation avec son emploi, et dans la mesure où il admet le lien entre le matériel litigieux et l'activité professionnelle. Le demandeur a encore exposé qu'à côté de l'ordinateur litigieux, le ménage dispose d'autres ordinateurs utilisés à des fins privées, et que, par ailleurs, aucun logiciel de loisir, du genre de jeux vidéo, n'est installé sur l'ordinateur litigieux. Enfin, face au moyen du délégué du gouvernement suivant lequel le demandeur serait resté en défaut de démontrer qu'il aurait dû se procurer le matériel informatique litigieux, faute par l'autorité de tutelle de lui en avoir mis à la disposition, le demandeur a expliqué que seuls huit ordinateurs sont à disposition d'un total de 164 enseignants au ...et que de surplus ces ordinateurs sont lents et ne sont pas dotés de logiciels spécifiques. Ces explications concordantes n'ont plus été remises en cause par le délégué du gouvernement.

Dès lors, le tribunal est amené à conclure que les déclarations détaillées et plausibles du demandeur sont de nature à corroborer son affirmation basée sur une utilisation professionnelle exclusive ou quasi exclusive des équipements. Face à ces explications, le bureau d'imposition n'était pas fondé à dénier la déductibilité des frais litigieux, sans rencontrer utilement les déclarations du demandeur.

Il s'ensuit que face à la déclaration du demandeur que le matériel informatique a été utilisé exclusivement à des fins professionnelles, corroborée utilement par des explications plausibles de sa part, en l'absence de contestations circonstanciées du délégué du gouvernement, de nature à mettre en doute cette déclaration, et en l'état actuel du dossier et des moyens présentés par les parties, c'est à tort que le bureau d'imposition a refusé dans son principe la prise en compte des frais y relatifs à titre de frais d'obtention.

Il résulte des considérations qui précèdent que le recours est fondé et que la décision litigieuse est à réformer.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu, émis à l'encontre de Monsieur ... en date du 19 août 2009, pour l'année 2008, dit que les frais relatifs à l'achat d'un écran et d'une imprimante d'un montant de 254,16 euros sont à prendre en compte à titre de frais d'obtention ;

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution et pour transmission au bureau d'imposition compétent ;

condamne l'Etat aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 10 février 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 10 février 2011
Le Greffier du Tribunal administratif